



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11052.000819/2010-68
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2301-007.380 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2020
Recorrente CONSULT CONSULTORIA DE PESSOAL E SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

PAF. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há falar em cerceamento ao direito de defesa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA PELO CONTRIBUINTE.

A fiscalização em constatando o fato gerador do tributo tem o poder-dever de lançar as contribuições previdenciárias devidas, nos termos da legislação, cabendo ao contribuinte apresentar prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM RECURSO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Em processo administrativo fiscal considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos do art. 17, do Decreto Lei n.º 70.235/72, devendo ser observado o disposto no artigo 16, inciso III, do citado diploma.

A apreciação de matéria não contestada expressamente pelo contribuinte quando da impugnação fere o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que, não impugnada, tal matéria não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância. Não tendo sido objeto do seu julgamento não cabe ao julgador de segunda instância examiná-la, configurando, portanto, a preclusão processual no que diz respeito a parte do lançamento, especificamente à multa isolada, que é parte integrante do auto de infração.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Letícia Lacerda de Castro, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de *CONSULT CONSULTORIA DE PESSOAL E SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA.*, tendo sido julgado improcedente a impugnação apresentada.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Trata o presente processo de Auto de Infração nº 37.005.9697, lavrado em 22/10/2010, no valor de R\$ 149.599,54 (cento e quarenta e nove mil, quinhentos e noventa e nove reais e cinquenta e quatro centavos) que acrescido de multa e juros corresponde ao valor consolidado de R\$ 312.143,05 (trezentos e doze mil cento e quarenta e três reais e cinco centavos).

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 57/67 do processo digital, o crédito abrange o período de 01/2007 a 12/2007 e 13º/2007 e se refere à contribuições previdenciárias devidas ao FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social, referentes a contribuição de empresa (20%) e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (2%).

3. Os fatos geradores foram as diferenças de remunerações pagas aos segurados empregados e aos contribuintes individuais que lhes prestaram serviços no período citado.

Foram lançadas as divergências de descontos apontadas no batimento entre os valores constantes nas Folha de Pagamento versus os valores informados nas GFIP, através dos seguintes levantamentos:

F51 – valores devidos a cargo da empresa (empresa + RAT) incidentes sobre os totais mensais das remunerações pagas aos segurados empregados administrativos (FPAS 515);

- F61 –valores devidos a cargo da empresa (empresa + RAT) incidentes sobre os totais mensais das remunerações pagas aos segurados empregados temporários (FPAS 655);

- CII -

– valores devidos correspondentes à contribuição a cargo da empresa incidentes sobre os valores totais pagos a segurados contribuintes individuais.

4. Informa, ainda, o Relatório Fiscal, que a empresa apesar de intimada e reintimada não apresentou nem os arquivos digitais e nem os livros impressos contendo a sua contabilidade, o que deu origem aos autos de infração com fundamentação legal 23 e 38.

Não apresentou também as notas fiscais com o destaque das retenções declaradas em GFIP.

5. Foram considerados como créditos a favor da empresa todos os recolhimentos efetuados no seu CNPJ através de GPS código 2100 e código 2631 (relativos a retenção).

6. Acrescenta que as GFIP do ano de 2007 declaradas antes do início do procedimento fiscal foram extraídas do sistema GFIPWEB em 07/04/2010. Com o envio de novas GFIP para a inclusão de segurado sem, no entanto, tornar a informar a totalidade dos segurados conforme determinado no Manual da GFIP, fez com que a empresa excluísse da base de dados da SRF todos os dados anteriores, nas competências 01 (FPAS 515), 05, 06, 07, 08, 09 e 13/2007 no FPAS 655. A empresa, atendendo à intimação, corrigiu a falta com o reenvio de novas GFIP para as competências citadas, no entanto, já havia perdido a espontaneidade, conforme art. 7º, § 1º e inciso I do Decreto 70.235/72. Dessa forma, a fiscalização foi desenvolvida desconsiderando as declarações em GFIP efetuadas após o início da ação fiscal.

7. Os valores declarados em GFIP passaram a sofrer cobrança automática, dessa forma não foram aqui lançados. A planilha 2 lista as diferenças entre os salários de contribuição registrados nas folhas de pagamento e os declarados em GFIP e tais diferenças constituem as bases de cálculo lançadas para apuração do presente crédito previdenciário. A planilha 3 discrimina as sobras de recolhimento após a cobrança automática do que foi declarado em GFIP e que foram consideradas como crédito no presente lançamento.

8. As contribuições dos segurados e a outras entidades e fundos (Terceiros) incidentes sobre as mesmas bases de cálculo foram lançadas nos Autos de Infração DEBCAD nº 37.226.5391 e nº 37.258.8077, respectivamente.

9. Foi demonstrada a aplicação da multa mais benéfica, nos itens 33 a 42 do Relatório Fiscal.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente deixou de apresentar razões sobre o mérito do processo, tecendo considerações sobre o devido processo legal, princípios norteadores do processo administrativo fiscal, bem como de itens que constam nos autos, concluindo em suas alegações o seguinte:

Por tudo acima exposto, este instituto da Presunção da Omissão de receita (e seus efeitos), precisou ser tratado em lei, por não ser propriamente a certeza de receita Auferida.

FOI NECESSÁRIO EXPLICITAR (NORMATIZAR) QUAIS SÃO AS POSSÍVEIS HIPÓTESES DE PRESUNÇÃO DA RECEITA, O QUE SERÁ TOMADO COMO BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO, O QUE A AUTORIDADE FISCAL DEVE FAZER AO CONSTATAR UMA DESTAS HIPÓTESES, ASSIM COMO O ALCANCE DESTES FATOS EM RELAÇÃO A OUTROS TRIBUTOS (PRINCÍPIO DA LEGALIDADE).

Outro fato passível de nulidade é a falta de anexação de documentos relevantes ao processo.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

A contribuinte vem a este Conselho apresentar suas irresignações, sendo que deixou a recorrente de apresentar suas considerações sobre o mérito do processo, que se refere à contribuições previdenciárias devidas ao FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social, referentes a contribuição de empresa (20%) e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (2%).

Como a recorrente apresentou somente alegações sobre princípios do processo administrativo fiscal, bem como questões norteadoras do PAF, deixando de impugnar o mérito da autuação em sede de recurso configura a preclusão consumativa.

Nesse aspecto estaria precluso o direito do contribuinte em contestar matéria de seu interesse, e que por consequência estaria sendo suprimida instância, em desobediência ao que dispõe o art. 17, Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972., *in verbis*:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Assim, passo a analisar as demais alegações da recorrente.

DA AUTUAÇÃO

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa, que realiza as atividades necessárias para obter as informações imperativas na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Por outro lado, no processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu todo questionamento da fiscalização, bem como indicaram elementos solicitados para as conclusões do lançamento ou da formação de grupo econômico. Apresentou defesa e tiveram ciência dos demais atos, incluindo recurso e demais manifestações quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

Portanto, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de suas alegações, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente, o qual compreendo que não foram devidamente comprovadas as omissões identificadas.

Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei".

Em igual sentido, aplicado de forma subsidiária, tem-se o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Portanto, entendo estar correta a decisão de primeira instância, não havendo reparos. No que diz respeito

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para no mérito
NEGÁ-LO PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator